



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 4 września 2014 r.¹

Sprawa C-87/13

Staatssecretaris van Financiën przeciwko X

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden [Królestwo Niderlandów])

Przepisy podatkowe — Swoboda przedsiębiorczości — Krajowy podatek dochodowy — Prawo do zwiększonego odliczenia nakładów z tytułu utrzymania krajowego zabytku wykorzystywanego na cele własne — Obywatel niderlandzki, który mieszka w Belgii w zabytku chronionym ustawowo, wykonuje działalność zarobkową w Niderlandach i podlega tam nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu

I – Wprowadzenie

1. Królestwo Niderlandów chce podatkowo zachęcić do utrzymywania swojego dziedzictwa kulturowego. Dlatego też przyznaje prawo do zwiększonego odliczenia podatku w przypadku utrzymywania niderlandzkich zabytków.
2. Postępowanie główne dotyczy obywatela Niderlandów, który wprawdzie mieszka w budynku objętym ochroną zabytków i utrzymuje go, jednak zabytek ów znajduje się w Belgii. Mimo że cały swój dochód opodatkowuje on w Niderlandach, nie otrzymuje żadnego podatkowego wsparcia z tytułu utrzymywania belgijskiego zabytku. Królestwo Niderlandów chce bowiem wspierać wyłącznie niderlandzkie zabytki. W niniejszym postępowaniu Trybunał wyjaśni, czy takie ograniczenie wsparcia do krajowego dziedzictwa kulturowego jest zgodne ze swobodami podstawowymi.

II – Ramy prawne

3. Zgodnie z art. 2.5 ust. 1 Wet inkomstenbelasting 2001 (niderlandzkiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 2001 r.) w brzmieniu z 2004 r. (zwanej dalej „niderlandzką ustawą o podatku dochodowym”) osoba zamieszkująca w innym państwie członkowskim może zdecydować, czy będzie traktowana w Niderlandach jak podatnik krajowy.
4. Zgodnie z niderlandzką ustawą o podatku dochodowym opodatkowaniu podlegają dochody zarówno z wynajmowanych, jak i z wykorzystywanych na cele własne mieszkań, które stanowią własność podatnika. Dochody z mieszkań wykorzystywanych na cele własne ustalane są jako procent wartości mieszkania.

¹ — Język oryginału: niemiecki.

5. Od dochodów uzyskiwanych z mieszkań wykorzystywanych na cele własne można odliczyć w ograniczonym zakresie nakłady związane z mieszkaniem. W odniesieniu do nakładów wychodzących poza ten zakres w przypadku budynków objętych ochroną zabytków można skorzystać z tzw. odliczenia ze względów osobistych. Uregulowanie to dotyczy również budynków wynajmowanych. Do odliczenia niezbędne jest zgodnie z art. 6.31 niderlandzkiej ustawy o podatku dochodowym, aby zabytek był zarejestrowany zgodnie z art. 6 lub 7 Monumentenwet 1988 (ustawy o ochronie zabytków z 1988 r., zwanej dalej „niderlandzką ustawą o ochronie zabytków”). Sąd odsyłający interpretuje te przepisy w taki sposób, że budynek może zostać zarejestrowany tylko wtedy, gdy jest położony w Niderlandach.

III – Postępowanie główne

6. Spór w postępowaniu głównym odnosi się do decyzji dotyczącej niderlandzkiego podatku dochodowego względem X za 2004 r.

7. X posiada obywatelstwo niderlandzkie. W 2004 r. przeniósł on swoje miejsce zamieszkania z Niderlandów do zamku w Belgii. X jest właścicielem zamku, który zgodnie z prawem belgijskim razem z okolicą stanowi chroniony zabytek lub element miejscowego krajobrazu. W Niderlandach X nadal prowadzi działalność jako członek zarządu spółki, w której jest jedynym wspólnikiem. W Belgii nie osiąga żadnych dochodów z działalności zarobkowej.

8. Na potrzeby niderlandzkiego podatku dochodowego za 2004 r. X na swój wniosek był traktowany jak podatnik krajowy. W deklaracji podatkowej odliczył on 18 140 EUR jako tzw. odliczenie ze względów osobistych z tytułu nakładów poniesionych na utrzymanie i amortyzację, które dotyczyły zamku w Belgii. X mógłby dochodzić tych nakładów również w ramach belgijskiego podatku dochodowego, wybierając odpowiednią formę opodatkowania. Odstąpił jednak od tego, ponieważ w rezultacie nie byłoby to dla niego korzystne pod względem podatkowym.

9. Administracja podatkowa Niderlandów odmówiła odliczenia ze względów osobistych, ponieważ belgijski zamek nie jest wpisany do rejestru zgodnie z art. 6 lub 7 niderlandzkiej ustawy o ochronie zabytków. Przeciw tej decyzji X skierował sprawę na drogę postępowania sądowego.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

10. W opinii Hoge Raad der Nederlanden, sądu, przed którym toczy się w międzyczasie postępowanie w tej sprawie, niderlandzkie przepisy w zakresie odliczeń ze względów osobistych dla budynków objętych ochroną zabytków mogą naruszać prawo Unii. Stąd w dniu 21 lutego 2013 r. skierował on do Trybunału zgodnie z art. 267 TFUE następujące pytania:

- „1) Czy prawo Unii, w szczególności postanowienia o swobodzie przedsiębiorczości i swobodnym przepływie kapitału, sprzeciwia się temu, aby rezydent Belgii, który na swój wniosek jest opodatkowany w Niderlandach jako rezydent i poniósł nakłady na zamek użytkowany na własne cele mieszkaniowe, który to zamek znajduje się w Belgii i tam został zgłoszony jako zabytek chroniony ustawowo i element miejscowego krajobrazu, nie mógł odliczyć nakładów przy opodatkowaniu dochodu w Niderlandach, ponieważ zamek nie jest wpisany do rejestru w Niderlandach jako zabytek chroniony?
- 2) Jak duże znaczenie ma przy tym, czy zainteresowany może odliczyć nakłady w państwie miejsca zamieszkania – Belgii, poprzez wybór progresywnego opodatkowania przychodów, od podatku dochodowego od swoich obecnych lub przyszłych przychodów z majątku ruchomego?”.

11. Rozpatrywana sprawa była najpierw połączona ze sprawą C-133/13 Q do wspólnego rozpoznania i do wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie. W tych sprawach połączonych X, Q (strona postępowania głównego w sprawie C-133/13), Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Republika Włoska, Królestwo Niderlandów, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, a także Komisja Europejska przedstawili w lipcu 2013 r. uwagi na piśmie. Następnie sprawy zostały ponownie rozłączone.

V – Ocena prawna

12. Przedstawiając oba pytania prejudycjalne, na które udzielię wspólnej odpowiedzi, sąd odsyłający zamierza w istocie ustalić, czy zgodnie z prawem Unii krajowe wsparcie podatkowe dla zajmowanych na własne cele mieszkaniowe budynków objętych ochroną zabytków może być ograniczone do budynków krajowych. W opinii sądu odsyłającego niderlandzkie przepisy są niezgodne ze swobodą przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE (patrz lit. A poniżej) oraz ze swobodnym przepływem kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE (patrz lit. B poniżej).

A – Swoboda przedsiębiorczości

1. Ograniczenie

13. Na skutek systemu wsparcia podatkowego takiego jak niderlandzki swoboda przedsiębiorczości podatnika takiego jak X mogłaby zostać ograniczona.

14. X może co do zasady korzystać ze swobody przedsiębiorczości. Jako członek zarządu spółki, w której jest jedynym wspólnikiem, X prowadzi działalność zarobkową na własny rachunek w rozumieniu art. 43 akapit drugi WE². Stosowaniu swobody przedsiębiorczości nie stoi również na przeszkodzie to, że X, który wykonuje swoją działalność zarobkową w Niderlandach, sam jest obywatelem Niderlandów. Zgodnie z treścią art. 43 akapit pierwszy zdanie pierwsze WE chronione jest wyłącznie podejmowanie i wykonywanie działalności przez „obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium *innego* państwa członkowskiego”, co nie odnosi się do podejmowania i wykonywania działalności przez niderlandzkiego obywatela X w Niderlandach. W swoim orzecznictwie Trybunał rozszerzył jednak zakres ochrony swobody przedsiębiorczości. W ten sposób każdy obywatel państwa członkowskiego, niezależnie od swojego obywatelstwa, mieści się w zakresie stosowania art. 43 WE, o ile wykonuje on działalność zawodową w państwie członkowskim innym aniżeli jego państwo zamieszkania³. Tak było w przypadku X, ponieważ w omawianym okresie miał on miejsce zamieszkania w Belgii, a w Niderlandach prowadził sprawy swojej spółki.

15. Swoboda przedsiębiorczości może być ograniczona na mocy prawa krajowego, które dyskryminuje nierezydentów w stosunku do rezydentów⁴. Zgodnie z niderlandzkimi przepisami nierezydent, w przeciwieństwie do rezydenta, nie ma możliwości skorzystania z odliczenia ze względów osobistych z tytułu nakładów związanych z budynkiem objętym ochroną zabytków, w którym sam mieszka. Okoliczność, że – jak podkreśla Królestwo Niderlandów – wsparcie Niderlandów obowiązuje również w odniesieniu do nieruchomości, które nie są wykorzystywane na cele własne, i że w tym zakresie rezydenci i nierezydenci są traktowani w ten sam sposób, niczego nie zmienia.

2 — Zobacz wyrok Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, pkt 26.

3 — Zobacz wyrok Komisja/Niemcy, C-152/05, EU:C:2008:17, pkt 20; zob. podobnie wyrok N, C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 28; w sprawie swobody przepływu pracowników zob. wyrok Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

4 — Zobacz podobnie m.in. wyroki: Stanton i L'Étoile 1905, 143/87, EU:C:1988:378, pkt 13; Bosman, C-415/93, EU:C:1995:463, pkt 94; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, pkt 43; Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, pkt 58.

16. To niekorzystne traktowanie nierezydentów ogranicza osobę taką jak X – wbrew stanowisku Republiki Federalnej Niemiec – również w wykonywaniu jej działalności zarobkowej, która jest chroniona swobodą przedsiębiorczości. System wsparcia podatkowego w rezultacie prowadzi bowiem do zróżnicowanego opodatkowania dochodów z działalności zarobkowej, w zależności od tego, czy X zamieszkuje objęty ochroną zabytków budynek w Niderlandach czy w innym państwie członkowskim.

17. Takie szerokie ujęcie pojęcia ograniczenia uważam za konieczne, ponieważ Trybunał w kontekście innej sprawy stwierdził już, iż podatkowe wsparcie tylko dla krajowych, wykorzystywanych na cele własne mieszkań ogranicza w zakresie swobodnego przepływu pracowników lub swobody przedsiębiorczości osoby, które chcą kupić mieszkanie na własne cele mieszkaniowe w innym państwie członkowskim⁵.

18. Tym samym w rozpatrywanej sprawie należy stwierdzić ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

19. Takie ograniczenie zgodnie z orzecznictwem jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne (patrz pkt 2 poniżej) lub są uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego⁶ (patrz pkt 3 poniżej).

2. Obiektywna porównywalność sytuacji

20. W wyroku *Nordea Bank Danmark* Trybunał nie przychylił się do mojego wniosku o zrezygnowanie z punktu dotyczącego analizy obiektywnej porównywalności sytuacji. Co więcej, wydaje się, że przywiązuje on do tej analizy większą wagę w dziedzinie prawa podatkowego⁷.

21. W niniejszej sprawie powstaje pytanie, czy sytuacja podatnika, którego wykorzystywany na cele własne budynek objęty ochroną zabytków znajduje się w Niderlandach oraz którego dochody osiągane z tego budynku są tam opodatkowane, jest obiektywnie porównywalna z sytuacją podatnika, którego wykorzystywany na cele własne budynek objęty ochroną zabytków jest położony w innym państwie członkowskim, ale którego dochody z tego budynku również podlegają opodatkowaniu w Niderlandach.

22. Dwie różnice między porównywanymi sytuacjami kwestionują ich obiektywną porównywalność. Po pierwsze, w jednym przypadku chodzi o rezydenta, w drugim przypadku o nierezydenta. Po drugie, w jednym przypadku budynek jest chroniony jako zabytek na mocy prawa niderlandzkiego, a w drugim przypadku na mocy prawa belgijskiego.

5 — Wyrok Komisja/Niemcy, EU:C:2008:17, pkt 24, 25.

6 — Zobacz na przykład wyrok *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 — Zobacz moja opinia w sprawie C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, EU:C:2014:153, pkt 22–28; wyrok *Nordea Bank Danmark*, EU:C:2014:2087, pkt 23, 24.

a) W przedmiocie różnych miejsc zamieszkania podatników

23. W odniesieniu do różnych miejsc zamieszkania porównywanych podatników należy wskazać na utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym osoby fizyczne będące rezydentami i osoby fizyczne będące nierezydentami w zakresie podatku dochodowego co do zasady *nie* znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. Między nimi występują bowiem obiektywne różnice w zakresie zarówno źródeł dochodów, jak i osobistej zdolności podatkowej, sytuacji osobistej i stanu cywilnego⁸. Dlatego też z reguły nie stanowi dyskryminacji okoliczność, że państwo członkowskie odmawia nierezydentom pewnych przywilejów podatkowych, które przyznaje rezydentom⁹.

24. Ta wynikająca z orzecznictwa zasada obowiązuje jednak tylko w sposób ograniczony, dlatego można by mieć wątpliwości co do jej statusu zasady. Trybunał jednocześnie jest bowiem zdania, iż dyskryminacja ma miejsce zawsze wtedy, gdy rezydent i nierezydent, niezależnie od swojego miejsca zamieszkania, znajdują się w odniesieniu do celu i treści badanych przepisów krajowych w porównywalnej sytuacji¹⁰. Tylko takie postrzeganie konkretnego przypadku odpowiada również utrwalonemu orzecznictwu, zgodnie z którym należy analizować obiektywną porównywalność sytuacji w odniesieniu do celu danego przepisu¹¹. Z tego względu Trybunał, w szczególności w odniesieniu do ulg podatkowych, wielokrotnie dodatkowo postulował, by między grupami rezydentów i nierezydentów istniała taka obiektywna różnica, aby można było zaprzeczyć obiektywnej porównywalności ich sytuacji¹².

25. Z tego wynika, że w konkretnym przypadku należy zawsze zbadać na podstawie analizowanych przepisów krajowych, czy sytuacja rezydenta i sytuacja nierezydenta są porównywalne. W konsekwencji nie da się według orzecznictwa ustalić zasady, zgodnie z którą przypadek taki z reguły nie ma miejsca.

b) W przedmiocie różnego prawa ochrony zabytków

26. Obiektywna porównywalność sytuacji mogłaby być podważona w rozpatrywanej sprawie tylko w przypadku drugiej różnicy, mianowicie okoliczności, iż w przypadku krajowym mieszkanie jest chronione jako zabytek zgodnie z prawem niderlandzkim, a w przypadku X – zgodnie z prawem belgijskim.

27. Obecne uregulowanie dotyczące odliczeń od podatku określonych kosztów poniesionych między innymi w związku z utrzymaniem budynku objętego ochroną zabytków ma na celu, zgodnie ze stanowiskiem sądu odsyłającego, zachowanie dziedzictwa kulturowego w Niderlandach.

28. W tym kontekście belgijski zabytek nie mógłby być obiektywnie porównywalny z niderlandzkim zabytkiem, ponieważ tylko wsparcie dziedzictwa kulturowego znajdującego się w Niderlandach stanowi cel uregulowania.

29. Takie rozumowanie nie wydaje mi się jednak prawidłowe.

8 — Zobacz w szczególności wyroki: Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 31, 32; Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271, pkt 18; Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 43; Komisja/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, pkt 50.

9 — Zobacz na przykład wyroki: Schumacker, EU:C:1995:31, pkt 34; Komisja/Estonia, EU:C:2012:282, pkt 50.

10 — Zobacz wyroki: Gschwind C-391/97, EU:C:1999:409, pkt 26; Komisja/Estonia, EU:C:2012:282, pkt 51.

11 — Zobacz na przykład wyroki: X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; SCA Group Holding i in., C-39/13, C-40/13 i C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 28.

12 — Zobacz w szczególności wyroki: Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, pkt 19; Renneberg, EU:C:2008:566, pkt 60; Gielen, EU:C:2010:148, pkt 44.

30. Wprawdzie Republika Francuska słusznie zauważyła, że Trybunał, w szczególności w wyroku Persche, uznał, iż sytuacje krajowej i zagranicznej instytucji są obiektywnie porównywalne w odniesieniu do ulgi podatkowej tylko wtedy, gdy obie te instytucje realizują wsparcie identycznych interesów ogółu¹³. Zgodnie z tym rozróżnienie jest dopuszczalne, gdy zagraniczne instytucje realizują cele inne niż te wynikające z krajowych przepisów podatkowych¹⁴.

31. Jednak na potrzeby sprawdzenia obiektywnej porównywalności cel krajowego systemu wsparcia podatkowego nie może być definiowany w aspekcie czysto krajowym. W przeciwnym razie każde państwo członkowskie miałyby bowiem swobodę w decydowaniu o wykluczeniu transgranicznych stanów faktycznych na podstawie celu systemu wsparcia podatkowego zdefiniowanego wyłącznie na szczeblu krajowym. Czysto krajowy kontekst przepisu, przeciwnie, daje podstawy do przyjęcia ograniczenia swobody podstawowej. Krajowe podejście w drugim etapie badania obiektywnej porównywalności sytuacji nie może prowadzić od razu do tego, że ograniczenie jest dopuszczalne. Dlatego też badanie obiektywnej porównywalności sytuacji wymaga odwołania się do celu przepisu krajowego. Cel ten musi być jednak zdefiniowany z pominięciem czysto krajowego odniesienia do systemu wsparcia podatkowego.

32. W omawianej sprawie oznacza to, że sytuacja nierezydenta X jest obiektywnie porównywalna z sytuacją rezydenta, jeżeli jego budynek również podlega ochronie jako dziedzictwo kulturowe. Jako że zamek X zgodnie z prawem belgijskim jest chroniony jako zabytek, można co do zasady przyjąć takie założenie.

33. Tej obiektywnej porównywalności sytuacji nie stoi na przeszkodzie – wbrew stanowisku Republiki Francuskiej – okoliczność, że belgijska nieruchomość nie podlega niderlandzkim przepisom dotyczącym ochrony zabytków, a w szczególności związanym z tym obowiązkom i ograniczeniom. Po pierwsze bowiem, belgijskie prawo powinno zawierać porównywalne zobowiązania właściciela belgijskiej nieruchomości. Po drugie, obiektywna porównywalność sytuacji nie może być kwestionowana z tego względu, że podatnik taki jak X w danym wypadku może dobrowolnie poddać się niderlandzkim przepisom dotyczącym ochrony zabytków.

c) Wnioski w przedmiocie obiektywnej porównywalności sytuacji

34. W związku z tym w niniejszej sprawie sytuacja podatnika, którego wykorzystywany na cele własne budynek objęty ochroną zabytków znajduje się w Niderlandach oraz którego dochody osiągnęte z budynku są tam opodatkowane, jest obiektywnie porównywalna z sytuacją podatnika, którego wykorzystywany na cele własne budynek objęty ochroną zabytków jest położony w innym państwie członkowskim, ale którego dochody z tego budynku również podlegają opodatkowaniu w Niderlandach.

3. Nadrzędne względy interesu ogólnego

35. Należy zbadać, czy system wsparcia podatkowego dla zabytków taki jak niderlandzki, który odnosi się do zabytków położonych wyłącznie w kraju, jest usprawiedliwiony nadrzędnym względem interesu ogólnego.

36. Na wstępie należy wyjaśnić, że w uzasadnieniu nie może chodzić o ustalenie, czy Królestwo Niderlandów może wspierać krajowe zabytki. Cel ten zostałby bowiem co do zasady osiągnięty również wówczas, gdyby niderlandzkie przepisy wsparcia podatkowego dotyczyły też zagranicznych zabytków. Królestwo Niderlandów nie mogłoby podnosić, że rozszerzenie podatkowego wsparcia o zagraniczne

13 — Wyrok Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 48–50.

14 — Ibidem, pkt 47.

zabytki prowadziłyby do uszczuplenia wpływów podatkowych. Według utrwalonego orzecznictwa wymóg, zgodnie z którym należy zapobiegać zmniejszeniu wpływów podatkowych, nie należy bowiem do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które usprawiedliwiają ograniczenie swobody przyznanej na mocy traktatu¹⁵.

37. W związku z tym w niniejszej sprawie powstaje pytanie, czy można znaleźć uzasadnienie dla okoliczności, iż państwo członkowskie *ogranicza* swoje podatkowe wsparcie do zabytków krajowych.

38. W tym kontekście powoływany przez kilku uczestników postępowania wyrok Komisja/Włochy ma dla niniejszej sprawy tylko ograniczone znaczenie. Zgodnie z tym wyrokiem utrzymanie (krajowej) historycznej i kulturalnej spuścizny może stanowić nadrzędne względy interesu ogólnego, które uzasadniają ograniczenie swobody świadczenia usług¹⁶. Przedmiotem orzeczenia były jednak ograniczenia w wykonywaniu działalności przez zagraniczne podmioty gospodarcze w danym państwie członkowskim – w każdym przypadku przez przewodników turystycznych – w związku z utrzymaniem krajowego dziedzictwa kulturowego. Nie powstało jednak pytanie, czy regulacja dotycząca wsparcia danego państwa członkowskiego może być ograniczona do krajowego dziedzictwa kulturowego.

39. Dla tego zagadnienia o wiele istotniejsze jest to, że zgodnie z orzecznictwem państwa członkowskie co do zasady mogą same określić, które interesy ogółu chcą podatkowo wspierać¹⁷. Zdefiniowanie celu, który ma być realizowany przy zastosowaniu systemu wsparcia podatkowego, jest zatem sprawą państw członkowskich.

40. Jednak Trybunał w wielu swoich orzeczeniach nie zezwolił na ograniczenie wsparcia podatkowego do sytuacji krajowych, albowiem wspierany cel można osiągnąć również przy zastosowaniu zagranicznej pomocy. Dlatego też Trybunał w wyroku Petersen nie mógł stwierdzić, dlaczego niemiecka polityka rozwoju może być wspierana tylko przez krajowe przedsiębiorstwa¹⁸. W wyroku dotyczącym niemieckiego dodatku z tytułu nabycia domu Trybunał uznał cel w postaci zaspokojenia popytu na mieszkania za osiągnięty również wówczas, gdy wspierane jest nabywanie zagranicznych mieszkań wykorzystywanych na własne cele¹⁹. W wielu wyrokach dotyczących odliczeń podatkowych Trybunał ponadto stwierdził, że państwo członkowskie nie może podatkowo wspierać instytucji realizujących określone cele interesu publicznego tylko wtedy, gdy mają one swoją siedzibę w kraju²⁰.

41. Wszystkie te orzeczenia odnosiły się jednak do pytania, jak zdefiniowany przez państwo członkowskie cel może być wspierany również przy pomocy podmiotów gospodarczych mających swoją siedzibę w innym państwie członkowskim. W niniejszej sprawie X, zamieszkały za granicą, nie wspiera jednak celu, który jest realizowany przy zastosowaniu niderlandzkiego systemu wsparcia podatkowego. Nakłady na utrzymanie, które X podnosi w ramach niderlandzkiego opodatkowania, nie służą bowiem utrzymaniu zabytków w Niderlandach.

42. Jeżeli jednak Królestwo Niderlandów może zgodnie z orzecznictwem samodzielnie określić cel wsparcia, to orzeczenie, zgodnie z którym należy wspierać tylko zabytki znajdujące się w Niderlandach, prowadzi co do zasady do uzasadnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości w rozpatrywanej sprawie.

15 — Wyrok Komisja/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 — Wyrok Komisja/Włochy, C-180/89, EU:C:1991:78, pkt 19, 20.

17 — Zobacz wyroki: Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 39; Persche, EU:C:2009:33, pkt 48.

18 — Wyrok Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 61.

19 — Zobacz wyrok Komisja/Niemcy, EU:C:2008:17, pkt 28.

20 — Zobacz wyroki: Persche, EU:C:2009:33, pkt 44; Komisja/Austria, EU:C:2011:399, pkt 33.

43. Państwa członkowskie zgodnie z prawem Unii nie mogą jednak w pełni samodzielnie definiować celu wsparcia. Dotyczy to nie tylko zakazu przyznawania pomocy zgodnie z art. 87 ust. 1 WE (obecnie art. 107 ust. 1 TFUE). Również dla uzasadnienia ograniczenia swobód podstawowych cel podatkowego wsparcia nie może być sam w sobie jawnie dyskryminujący, na przykład gdy przepis podatkowy służy tylko wspieraniu działalności gospodarczej krajowych przedsiębiorców lub krajowych towarów²¹.

44. W niniejszej sprawie cel, który państwo członkowskie realizuje, stosując system wsparcia podatkowego, znajduje jednak uzasadnienie w umowach i dlatego może służyć jako uzasadnienie dla ograniczenia podstawowych wolności. I tak, art. 30 WE (obecnie art. 36 TFUE) w odniesieniu do zakazu ilościowych ograniczeń między państwami członkowskimi zawiera uzasadnienie względami „ochrony narodowych dóbr kultury o wartości artystycznej, historycznej lub archeologicznej”. Ponadto Wspólnota zgodnie z art. 151 ust. 1 WE (obecnie art. 167 ust. 1 TFUE) zobowiązana jest przyczynić się „do rozkwitu kultur państw członkowskich, w poszanowaniu ich różnorodności narodowej i regionalnej”. Z przepisów tych wynika, że umowy przyporządkowują zachowanie dziedzictwa kulturowego czysto krajowemu kontekstowi i dlatego wspieranie krajowej kultury jest dopuszczalnym celem w prawie Unii²².

45. Do tego dochodzi okoliczność, iż zgodnie z orzecznictwem również chęć zapewnienia pewnej więzi między spółką w danym państwie członkowskim a odbiorcą usługi może stanowić obiektywny względ interesu ogólnego²³. W niniejszej sprawie więź taka istnieje między spółką Królestwa Niderlandów a niderlandzkim dziedzictwem kulturowym, którego utrzymanie jest celem podatkowej regulacji wsparcia. Ponieważ przepis ten nie chce wspierać jednostki jako takiej, powiązania X ze spółką niderlandzką są zatem również nieistotne.

46. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości przez niderlandzki system wsparcia podatkowego jest tym samym uzasadnione dopuszczalnym celem pomocy, polegającym na utrzymaniu krajowego dziedzictwa kulturowego. Mając na uwadze ten cel, wyłączenie wsparcia krajowego dziedzictwa kulturowego dla innych państw członkowskich nie wykracza poza zakres, który jest konieczny, aby móc osiągnąć niderlandzki cel wsparcia.

4. Wnioski

47. Swoboda przedsiębiorczości nie stanowi przeszkody dla ograniczenia do budynków krajowych krajowego wsparcia podatkowego udzielanego zamieszkiwanym na cele własne budynkom stanowiącym zabytek, jeżeli celem wsparcia jest utrzymywanie krajowego dziedzictwa kulturowego.

B – *Swobodny przepływ kapitału*

48. W niniejszej sprawie bez znaczenia jest, czy niderlandzki przepis podatkowy dotyczący wsparcia w rozpatrywanej konstelacji stanowi również ograniczenie swobody przepływu kapitału zgodnie z art. 56 ust. 1 WE. Ograniczenie takie byłoby uzasadnione w każdym przypadku dopuszczalnym celem wsparcia utrzymania niderlandzkiego dziedzictwa kulturowego. Moje powyższe wywody obowiązywałyby wówczas odpowiednio.

21 — Zobacz podobnie także wyrok Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, pkt 32.

22 — Zobacz także wyrok Centro di Musicologia Walter Stauffer, EU:C:2006:568, pkt 45, we francuskiej wersji językowej.

23 — Zobacz wyrok Gottwald, C-103/08, EU:C:2009:597, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

C – *Wnioski*

49. Wymienione swobody podstawowe nie stanowią zatem przeszkody dla krajowej regulacji takiej jak rozpatrywana w niniejszej sprawie, zgodnie z którą to regulacją podatkowe wsparcie dla zamieszkiwanych na cele własne budynków stanowiących zabytek ograniczone jest do budynków krajowych.

VI – **Wnioski**

50. Na pytanie prejudycjalne postawione przez Hoge Raad de Nederlanden proponuję zatem udzielić następującej odpowiedzi:

Ani swoboda przedsiębiorczości zgodnie z art. 43 WE, ani swobodny przepływ kapitału zgodnie z art. 56 ust. 1 WE nie sprzeciwiają się krajowej regulacji, zgodnie z którą rezydent Belgii, który na swój wniosek jest opodatkowany w Niderlandach jako rezydent i poniósł nakłady na zamek użytkowany na własne cele mieszkaniowe, który to zamek znajduje się w Belgii i tam został zgłoszony jako zabytek chroniony ustawowo i element miejscowego krajobrazu, nie może odliczyć tych nakładów przy opodatkowaniu dochodu w Niderlandach, ponieważ zamek nie jest wpisany do rejestru w Niderlandach jako zabytek chroniony.